


| | |
|---|---|
| العنوان: | استخدام نظرية الابتكارات في تحديث النظام المحاسبي الحكومي بمؤسسات التعليم العالي المصرية لرسمية لبناء ميزة تنافسية : دراسة تحليلية انتقادية |
| المصدر: | المؤتمر العربي الثالث ( الجامعات العربية : التحديات والآفاق - المنظمة العربية للتنمية الإدارية - مصر |
| المؤلف الرئيسي: | حسن، سهام محمد علي |
| محكمة: | نعم |
| التاريخ الميلادي: | 2010 |
| مكان انعقاد المؤتمر: | شرم الشيخ |
| رقم المؤتمر: | 3 |
| الهيئة المسؤولة: | المنظمة العربية للتنمية الادارية |
| الشهر: | يناير |
| الصفحات: | 601 - 634 |
| رقم MD: | 119905 |
| نوع المحتوى: | بحوث المؤتمرات |
| قواعد المعلومات: | EduSearch |
| مواضيع: | المعايير المحاسبية، مصر، الجامعات والكليات، التعليم العالي، المحاسبة المالية، النظم المحاسبية، الابتكار، التطوير الاداري، التنمية الادارية، المنافسة الاقتصادية، القدرة التنافسية، جودة التعليم، الرقابة المالية، تقويم الأداء، محاسبة التكاليف، إدارة الجودة الشاملة، التكنولوجيا |
| رابط: | http://search.mandumah.com/Record/119905 |

# استخدام نظرية الابتكارات في تحديث النظام المحاسبي الحكومي بمؤسسات التعليم العالي المصرية لرسمية لبناء ميزة تنافسية

## (دراسة تحليلية انتقادية)


إعداد

**أ.د. سهام محمد على حسن**

أستاذ ورئيس قسم المحاسبة الأسبق

كلية التجارة - جامعة الأزهر (فرع البنات / القاهرة )

مصــر

## اولا- مشكلة البحث:

يعـد الاهـتمام بالتعليم العالى من القضايا الاجتماعية الهامة بالنسبة لجميع الدول والتى تؤثـر فـي التقدم الذى تحرزه المجتمعات. لذلك فقد اصبحت عملية تطوير التعليم احد محاور اهـتمام الحكـومة المصرية في السنوات الاخيرة لذلك فقد سعت إلى تطبيق استراتيجية لتطوير التعليم العالى تستند فيه على اعادة النظر فى:

- برامج التعليم الحالية
- الربط بين برامج التعليم الحالية وبين المتطلبات العالمية واحتياجات أسواق العمل سواء على المستوى المحلى أو الإقليمي أو الدولي.
- المحافظة على الهوية القومية العربية.
- التنسيق بين موارد الدولة وخطة التنمية.
- الأخـذ فـي الاعتبار بعض الأولويات الأساسية لوجود فجوة توقعات متسعة في جودة العملية التعليمية بصفة عامة،والتعليم بالجامعات المصرية الرسمية بصفة خاصة وتتمثل هذه الأولويات في الآتي:
  - رفع كفاءة اعضاء هيئة التدريس.
  - تفعيل دور تنكولوجيا المعلومات والاتصالات.
  - الاعتماد على عنصر الجودة في التعليم الجامعي لتطوير عملية التعليم.

ولتحقـيق عنـصرالجودة فـي هذه الجامعات المصرية فأن ذلك يتطلب ضرورة تجديد وتحـديث الـنظام المحاسـبي المطبق حاليا حيث انه لايفى بمتطلبات الجودة المطلوبه لتحقيق مخـرجات التعليم المنشودة، لوجود العديد من جوانب القصور به، ومنها الاعتماد على الأساس النقدي، صعوبة قياس تكاليف العملية التعليمية لعدم وجودنظام لمحاسبة التكاليف، قصور عملية الـرقابة وتقويم الأداءلعدم التوسع في تطبيق وإستخدام اساليب المحاسبة الإدارية وغيرها.لذلك فـان الباحث يرى ان الابحاث العلمية تعد مصدرا حيويا يعاون على انتشار الابتكار المحاسبي بين الممارسين والاكاديميين لذلك فقد قام العديد من الباحثين ومنهم ( Martijn& Eelke, 2002 ;Shokrollah & Amin, 2007; Alcouffe, et al., 2007; Jackson & Emme 2006; Dugdale & Jones, 1998; Riddly, 1997؛ دانييل وليمز، 2002)

بإعـداد ابحـاثهم حول الابتكارات المحاسبية وان كان كل بحث له هدف مختلف، الاان الهـدف المـشترك بيـنهم يتمثل في تكوين رأى عام ونشره بين مجتمع الممارسين والدارسين والاكاديميـين حـول الدور الابتكارى للمحاسبة في تحقيقها للعديد من المتطلبات سواء المتعلقة

بنظم الجودة أو تخفيض التكاليف أو المحافظة على الأداء البيىء للمنظمة أو عملية صنع واتخاذ القرارات وغيرها من الابتكارات.

وفى نفس الاتجاه فان هناك العديد من الابحاث العربية التي تصب في ذلك الاتجـــــاه (د.ســـهام محمد على A، 2009؛ د. عماد قطب ،2005؛ صفاء عبد الدايم، 2000؛ الهام بنت بدر عثمان الغفارى، 2005).

وهذا يعنى من وجهة نظر الباحث ان محصلة ماسبق يتمثل في الدعوة للتغيير والرغبة في استحداث دور جديد للمحاسبة بصفة عامة، والمحاسبة الحكومية بصفة خاصة بشأن التحقق مـــن متطلبات الجودة بهدف تقليل الفجوة بين الأداء الفعلى للجامعات المصرية الرسمية، والأداء الـــواجب ان يكـــون سعيا إلى تحسين ادائها وعند تحقيق ذلك فان هذا سوف يساعدها على بناء ميـــزة تنافسية لها، وهذا يتطلب ضرورة تجديد وتحديث النظام المحاسبي المطبق حاليا في هذه الجامعات.

**ثانيا- اهداف البحث**:

- التعـــرف علــــى أهم الاعتبارات التي يجب أن تأخذها الجامعات المصرية الرسمية في حسبانها عند تطبيق جودة العملية التعليمية بها.
- التعرف على أهم المشاكل المحاسبية الناشئة عن النظام المحاسبي المطبق حاليا في هذه الجامعات، والمؤثر على جودة العملية التعليمية بها والذي يحتاج إلى تجديد وتحديث.
- استخدام نظرية الانتشار الابتكارى المحاسبي لتجديد وتحديث النظام المحاسبي الحكومي المطـــبق حالـــيا فـــي هذه الجامعات، بحيث يوفر لها المعلومات المحاسبية الدقيقة حول التكاليف المترتبة على العملية التعليمية مما يساعدها على تحقيق الرقابة الفعالة، وتقويم الأداء الدقـــيق لهـــذه العملية، وينعكس بالتالي على تحسين جودة العملية التعليمية بها، ويـــؤدى بالتالي إلى تقليص فجوة التوقعات في جودة الأداء التعليمي بين هذه الجامعات بعـــضها الـــبعض، أو بيـــنها وبين الجامعات الأخرى سواء على المستوى المحلى أو الإقليمي أو العالمي. مما يعنى أن هذه الجامعات تستطيع بناء ميزة تنافسية لها.

**ثالثا- اهمية البحث**: تنبع من الآتي:

1- عـــدم وجـــود الأدلـــة والبراهين على قيام كافة مؤسسات التعليم العالي المصرية الرسمية بـــتحديث وتجديـــد الـــنظام المحاسبى بها، وذلك على الرغم من عدم قدرة هذا النظام على مواكبة المتغيرات الحديثة ومتطلبات سوق العمل من خريجى هذه الجامعات.

2- العمل على تجديد وتحديث النظام المحاسبي الحكومي بهذه الجامعات باستخدام أحد النظريات العلمية الحديثة لإنتاج منتج ذو جودة متميزة ممثلا في خريجي هذه الجامعات مما يعنى بناء ميزة تنافسية لها.

3- وجود ندرة في الأبحاث العلمية التي تم فيها استخدام هذه النظرية فيما يتعلق بمشكلة البحث مما شجع الباحث على القيام بإعداد ذلك البحث.

ولتحقيق اهداف البحث ولاهميتة فان الباحث سوف يسعى إلى الرد على التساؤلات التالية:

**رابعا- تساؤلات البحث**:

- هل تتوافر الكفاءة والفعالية في النظام المحاسبي الحكومي المطبق حاليا في الجامعات المصرية الرسمية في قياس تكاليف خدمة العملية التعليمية بها، بل وتخفيضها مع تحسين مستوى جودة هذه الخدمة
- هل تتوافر الكفاءة والفعالية في هذا النظام عند الرقابة وتقويم الأداء بهذه الجامعات بهدف التعرف فجوة توقعات جودة أداء العملية التعليمية بهذه الجامعات.
- هل النظام المحاسبي الحكومي المطبق حاليا في الجامعات المصرية الرسمية يساعد على بناء ميزة تنافسية لهذه الجامعات في ظل المتغيرات والأحداث المتلاحقة والمتسارعة.
- كيف يمكن لنظرية الانتشار الابتكارى المحاسبي المقترح، أن يكون لها دور في تجديد وتحديث النظام المحاسبي الحكومي بهذه الجامعات في قياس تكاليف خدمة العملية التعليمية،والرقابة وتقويم الأداء بهذه الجامعات، وتقليص فجوة توقعات جودة أداء العملية التعليمية بها.
- هل هذا التجديد والتطوير في النظام المحاسبي الحكومي بهذه الجامعات له علاقة باحتياجات سوق العمل من خريجي هذه الجامعات.
- هل استخدام هذه النظرية سوف يؤدى إلى إحداث التجديد والتحديث في النظام المحاسبي الحكومي، مما يساعد هذه الجامعات على بناء ميزة تنافسية لها. وسوف يقوم الباحث بالرد على هذه التساؤلات من خلال هذا البحث

**خامسا- حدود البحث:- سوف يقتصر ذلك البحث على ما يلي**:

- الجامعات المصرية الرسمية.
- دراسة النظام المحاسبي الحكومي المطبق حاليا في هذه الجامعات ممثلا في المشكلات التالية: مدى وجود نظام لمحاسبة التكاليف، إمكانية التوسع في تطبيق واستخدام أساليب

المحاسبة الإدارية الاستراتيجية، استخدام الأساس النقدي عند إعداد الحسابات في الجامعات المصرية الحكومية.

- استخدام مفاهيم نظرية الانتشار الابتكارى المحاسبي في تجديد وتحديث هذا النظام لتقليل فجوة توقعات الأداء في العملية التعليمية بهذه الجامعات، ولمقابلة متطلبات الجودة والسعي إلى تحقيقها بهدف بناء ميزة تنافسية لهذه الجامعات بين نظائرها.

**سادسا- منهجي البحث:**

يتبع الباحث في هذا البحث كل من المنهج الاستنباطى والاستقرائى وذلك من خلال الدراسات المكتبية بالاطلاع على ماتم تناوله في الادب المحاسبي سواء في المراجع العربية، الاجنبية،و شبكة المعلومات العالمية، وذلك فيما يتعلق بمشكلة البحث سواء من الناحية النظرية والعملية.

**سابعا- خطة البحث:**

1- الدراسات السابقة.
2- دراسة تحليلية انتقادية لنظام المحاسبة الحكومية المطبق في الجامعات المصرية الرسمية
3- استخدام مفاهيم نظرية الانتشار الابتكارى المحاسبي في تجديد وتحديث النظام المحاسبي الحكومي لبناء ميزة تنافسية بالجامعات المصرية الرسمية.
4- الخلاصة والنتائج والتوصيات

- المراجع.
- العربية.
- الأجنبية.

**1- الدراسات السابقة:**

**1/1 العربية:**

**دراسة (شحاده، 2003)**

وهى بعنوان " نحو استراتيجية جامعية عربية موحدة"، وكان الهدف منها محاولة لتقديم الخطوط العريضة لاستراتيجية متكاملة للجامعات العربية تمكنها من مواجهة التحديات التي تجابها في القرن الحالي ومن تخريج طلبة يتمتعون بمهارات التفكير الناقد (Critical Thinking)، والتعلم المستمر(Life-long Learning )، وبالمهارات الأخرى المطلوبة لسوق العمل، ويستطيعون المنافسة في عصر العولمة وثورة التقنيات، ويعتزون بتراثهم وحضارتهم العربية الإسلامية، ويستطيعون في الوقت نفسه التعايش مع الحضارات العالمية الأخرى.

وكان من اهم النتائج التي تم التوصل اليها من هذه الدراسة

- التحول من التدريس إلى التعلم
- الطالب هو محور العملية التعليمية.
- تسخير موارد الجامعة وأنشطتها المختلفة لتعزيز تحصيله العلمي،
- ضرورة التعرف على طبيعة التعديلات المطلوب إجراؤها في الجامعات حتى تتمكن من تطبيق الاستراتيجية الجديدة سواء في رسالتها، وخططها الدراسية وبرامجها للتعليم العام، أو في طرق التدريس، وأساليب التقويم.

دراسة ( صافي، 2003)

بعنوان " التعليم الجامعي في فلسطين في ضوء التغيرات الاقتصادية والاجتماعية " بهدف التعرف على التحديات التربوية التي تفرضها التغيرات الاقتصادية والاجتماعية على التعليم الجامعي في فلسطين ومدى استجابة الجامعات الفلسطينية لمثل هذه التحديات.وقد توصلت هذه الدراسة إلى العديد من النتائج منها:

- ضعف دور الجامعات الفلسطينية في مواجهة تحديات زيادة الطلب الاجتماعي من حيث توفير فرص تعليمية لجميع الراغبين في التعليم الجامعي
- تناقص المصادر المالية.
- التقدم العلمي والتكنولوجي.
- الاتجاه نحو تحقيق الجودة الشاملة من حيث توفير متطلبات الجودة الشاملة، وتوفير أسس الجودة الشاملة، والقيام بالاتجاه الصحيح نحو تطبيقها.

**ورقة عمل مقدمة من وزارة التربية والتعليم العالي الفلسطينية،2003 تحت عنوان نظام لضمان وتحسين الجودة والأداء النوعي لمؤسسات التعليم العالي في فلسطين خبرة فلسطين، وكان الهدف منها استعرضت واقع التعليم العالي في فلسطين،**

وتوصلت إلى النتيجة التالية: ضرورة استحداث نظام مهني لضمان وتحسين الجودة والنوعية بمؤسسات التعليم العالي الفلسطيني من حيث الفكرة، والنشأة، والتمويل والهيكلية، والمنهجية والإنجازات.

**د. مصطفى محمد كمال محمد حسن 2005**

وهي تحت عنوان إستخدام نظرية انتشار الإبتكار لتقييم مدى إستيعاب البيئة المصرية لدور المراجعة الداخلية في الرقابة على تحقق نظم الجودة والهدف منها: تقييم مدى إستيعاب

البيـئة المـصرية لـدور المـراجعة الداخلية في الرقابة على مدى تحقق متطلبات نظم الجودة الصناعية والبيئية. وقد توصلت هذه الدراسة إلى النتائج التالية:

- حداثة الدور الذي تلعبه نظرية الانتشار الإبتكارى في المحاسبة والمراجعة.
- يمكـن الاعتماد على مفاهيم نظرية انتشار الابتكار في إجراء تقييم مدى استيعاب البيئة المصرية لدور المراجعة الداخلية في الرقابة على تحقق نظم الجودة.
- ضرورة توضيح المقصود بمدى الاستيعاب هو مدى انتشار فكرة الدور المستحدث على مستوى البيئة المحيطة بعمل المنظمات وكذلك على مستوى القائمين على تنفيذ هذا الدور من الممارسين للمحاسبة والمراجعة الداخلية

**دراسة د. هشام حسن عواد المليجي 2008**

وهـي تحت عنوان تطوير الرقابة المحاسبية لرفع جودة العملية التعليمية في مؤسسات التعلـيم العالي السعودي (مدخل الإدارة الاستراتيجية)» تعتبر الإدارة الاستراتيجية أحد المفاهيم الإدارية التي يمكن استخدامها في مختلف أنواع المنظمات بصفة عامة ومؤسسات التعليم العالي بـصفة خاصة باعتبارها مدخلًا إداريًا شاملًا يساعد من خلال المراحل المختلفة لها على صياغة الاسـتراتيجية وتنفـيذها ومراجعتها وتحقيق طفرات استراتيجية في أدائها، وذلك بحشد طاقاتها لتحقـيق إنجازات استراتيجية طبقًا للأولويات التي تضعها الإدارة. والهدف من وراء اعداد هذه الدراسة بصفة أساسية هو وضع إطار للتطبيق المحاسبي لمفاهيم الإدارة الاستراتيجية في مجال الـرقابة المحاسـبية على مؤسسات التعليم العالي السعودي وذلك لرفع جودة العملية التعليمية. وتحقيق الأهداف الفرعية التالية:

- بيان مفاهيم ومقومات الإدارة الاستراتيجية في مؤسسات التعليم العالي السعودي.
- بـيان دور مفاهيم ومقومات مفاهيم الإدارة الاستراتيجية في رفع جودة العملية التعليمية في مؤسسات التعليم العالي السعودي.
- بيان دور الإدارة الاستراتيجية في إعداد الموازنة في مؤسسات التعليم العالي السعودي.
- بـيان دور الإدارة الاسـتراتيجية فـي إعداد النظام المحاسبي لمؤسسات التعليم العالي السعودي.
- بـيان دور الإدارة الاسـتراتيجية فـي الرقابة المحاسبية على مؤسسات التعليم العالي السعودي.

ونتيجة لهذه الدراسة فقد تم التوصل إلى النتائج التالية:

- امكانــية تطبيق مفهوم الإدارة الاستراتيجية في مؤسسات التعليم العالي السعودي لرفع جــودة العملــية التعليمــية من خلال قيام تلك المؤسسات بتحديد الرؤية المستقبلية لها، وتحديد غاياتها على المدى الطويل.
- تحديــد أبعــاد العلاقــة المتوقعة بين هذه المؤسسات وبين بيئتها بما يساعد في تحديد الفــرص والمخاطــر المحــيطة، ونقاط الضعف والقوة المميزة لها وذلك بهدف اتخاذ القرارات الاستراتيجية على المدى البعيد ومراجعتها وتقويمها.
- يتطلب تطبيق مفهوم الإدارة الاستراتيجية في مؤسسات التعليم العالي السعودي ضرورة تطويــر نظــام الــرقابة الحالي المستخدم الذي يركز على الرقابة المالية واللائحية عن طــريق الــتأكد مــن سلامة التصرفات المالية واتفاقها مع القوانين واللوائح والتعليمات المالــية فــي المملكة، وذلك للوصول إلى رقابة تساعد في رفع جودة العملية التعليمية، والمــساهمة فــي ترشيد الإنفاق العام من خلال نظام يساعد في إبراز جوانب الإسراف وعــدم الكفاءة في العملية التعليمية، ورفع جوانب الاقتصاد والكفاءة والفعالية المرتبطة بالأداء في مؤسسات التعليم العالي السعودي.

**دراسة د. محمد عبدالله آل عباس 2008**

وهــي تحــت عــنوان«حوكمة الجامعات: دراسة تحليلية» في السنوات الأخيرة تصدر موضوع الحوكمة قائمة أهم مواضيع البحث العلمي المحاسبي. الهدف من هذه الدراسة توضيح ان الجامعــات تعتبر من المؤسسات العامة التي تستخدم وتوظف أصولاً وموارد ضخمة ويتأثر بقــراراتها أصــحاب المــصالح، فلابــد إذًا من أن تثار الأسئلة حول الإفصاح والشفافية وبقية مواضــيع الحــوكمة فــي هذا القطاع الهام.وهذه الدراسة حاولت أن تقدم إسهامًا هامًا في هذا الجانب.

وقد استخدمت الدراسة المنهج الوصفي التحليلي والنقدي حيث ركزت على تقديم ظاهرة الحــوكمة ومعاييــرها الــصادرة ودراسة حوكمة الجامعات في بعدها العالمي وممارسات هذا المفهــوم في المملكة العربية السعودية وعمل المقارنات اللازمة بين معايير الحوكمة وتطبيقاتها في الجامعات العالمية والمحلية. وقد خلصت الدراسة إلى بعض النتائج منها

- ضرورة ممارسة مفهوم الحوكمة في الجامعات السعودية.
- الأخذ في الاعتبار الخصائص المميزة للبيئة السعودية.

**دراسة د. طلعت عبدالعظيم متولي، 2008**

- وهى بعنوان «المحاسبة عن تكاليف وتوكيد جودة التعليم المحاسبي» ويهدف هذا البحث إلى اقتراح إطار لتكاليف جودة التعليم المحاسبي الجامعي، بالإضافة إلى دراسة توكيد جودة التعليم المحاسبي، مع تناول عناصر فجوة التعليم المحاسبي.

وقد توصلت هذه الدراسة إلى النتائج والتوصيات التالية:

- ضرورة أن يشتمل نظام المحاسبة الحكومية على أنظمة للتكاليف للتعليم العالي.
- مواجهة القضايا التي تواجه التعليم المحاسبي في المملكة العربية السعودية ومن هذه القضايا:
  - ضرورة تطبيق أنظمة الجودة الشاملة في التعليم المحاسبي.
  - الطاقة الاستيعابية لمؤسسات التعليم المحاسبي الجامعي.
  - دور التعليم المحاسبي المستمر.
  - إعادة النظر في الطريقة المتبعة لتخصيص الاعتمادات المالية للجامعات.
- متطلبات تطبيق نظام الجودة الشاملة للتعليم المحاسبي ومنها:
  - مرونة تركيبه والمحتوى العلمي للمناهج المحاسبية الجامعية.
  - مشاركة جهات العمل الخارجية في إعداد مناهج التعليم المحاسبي.
  - إنشاء مركز لتوكيد جودة التعليم بجامعة الملك خالد.

## 2/1 الاجنبية

**دراسة: Rogers, 1997**

وهى تحت عنوان نظرية الانتشار الابتكارى، وكان الهدف من هذه الدراسة التعرف على هذه النظرية وكيفية بناءها، حيث يتطلب ذلك الاخذ في الحسبان اربعة عناصر رئيسية وخصوصا بالنسبة للافكار الجديدة وهذه العناصر ممثلة في الاتى:

1- الابتكار.
2- قنوات الاتصال.
3- الوقت.
4- النظام الاجتماعي.

وكانت اهم نتيجة تم التوصل اليها من هذه الدراسة ان هذه النظرية يمكن استخدامها في كافة المجالات وفى جميع المنظمات سواء الهادفة إلى الربح اوغير الهادفة.

**دراسة Kidwell , et al., 2002**

وهـــى بعنوان اساليب الإدارة الحديثة: مقارنة دولية، وكان الهدف من هذه الدراسة هو اســتخدام وتطبيق ستة اساليب من اساليب المحاسبة الإدارية الاستراتيجية في الوحدات الإدارية الحكومـــية بهـــدف مـــساعدتها في الرقابة على النفقات العامة، تقديم خدمات ذات جودة عالية، وبـــتكلفة منخفضة بصفة عامة، وللقائمين على قطاع التعليم بصفة خاصة، وبما يحقق الرضاء لاصحاب المصالح وخصوصا الطلاب وقد تمثلت هذه الاساليب في كل من:

- أسلوب التكلفة على أساس النشاط.
- أسلوب الإدارة حسب النشاط.
- أسلوب القياس المرجعي.
- أسلوب إعادة هندسة العمليات.
- أسلوب بطاقة الأداء المتوازن.
- أسلوب إدارة الجودة الشاملة.

وكان من اهم النتائج التي تم التوصل اليها من خلال هذه الدراسة ضرورة استخدام هذه الاســـاليب لتطويـــر وتجديد النظم المحاسبية والإدارية في قطاع التعليم الجامعي حيث ان ذلك سوف يساعده على:

1- تكوين أو إيجاد علاقة بين الأهداف الاستراتيجية والأهداف قصيرة الآجل.
2- التركيز على فهم احتياجات أصحاب المصالح، مع التركيز في ذات الوقت على أداء العمل.
3- تحقـــيق الـــرقابة علـــى التكالـــيف،مع تحـــسين مستوى الخدمة التعليمية المقدمة من جانب الجامعات.
4- تقويم جودة العملية التعليمية والأبحاث العلمية المقدمة من الجامعات لمعرفة الطريقة المناسبة لإدارة ورقابـــة وتمـــويل التكالـــيف للجهـــات الأكاديمية والإدارية وخصوصا بالجامعات البريطانية.

**دراسة ,Ax & Bjornenak, 2005**

وهـــى دراســـة بعـــنوان بناء نظرية انتشار المحاسبة الإدارية الابتكارى: دراسة حالة بتطبيق بطاقة الأداء المتوازن بالسويد.

وكـــان الهـــدف الأساسى من وراء هذه الدراسة التعرف على اسباب انتشار نظم تقويم الأداء المتعددة الابعاد في بيئة عمل منظمات التعليم العالى بالسويد، ولتحقيق هدف البحث فقد تم تطبيق اسلوب بطاقة الأداء المتوازن وذلك بالاعتماد على نظرية الانتشار المحاسبي الإداري.

وقد كانت اهم النتائج التي توصلت اليها الدراسة مايلى:

- إن المتغيـــرات والخصائص الاقتصادية والسياسية وغيرها تفرض بعض المشاكل على هذه المنظمات.
- إن قبول نظرية الانتشار الابتكارى المحاسبي الجديدة والمتمثلة في مزايا استخدام بطاقة الأداء المـــتوازن فـــي عملـــية تقـــويم مدى إسهام منظمات التعليم العالي والمؤتمرات والأبحـــاث الأكاديمية في تشكيل ثقافة الأداء متعددة الأبعاد ومن ثم تشكيل البيئة الثقافية لقبول هذه النظم والإجراءات الجديدة.

**3/1 مناقشة وتحليل الدراسات السابقة:**

عند مناقشة وتحليل هذه الدراسات يتضح للباحث الاتى:

1- إن النظام المحاسبي الحكومي المطبق في معظم مؤسسات التعليم العالي في العالم يحتاج إلى تجديد وتحديث.

2- ان دراسة الباحث تتفق مع دراسة د.هشام في تجديد وتحديث النظام المحاسبي الحكومي، إلا أنهـــا تختلف عنه أن الباحث يقترح استخدام مفاهيم نظرية الانتشار الابتكارى المحاسبي في حين يقترح د.هشام استخدام مدخل الإدارة الاستراتيجية.

3- إن دراسة Rogers, Ax & Bjornenak, تظهر مدى أهمية استخدام وتطبيق نظرية الانتشار الابـــتكارى فـــي تجديـــد وتحـــديث كافة الأنشطة والمجالات، وفى كافة الوحدات الإدارية الحكومية ومنها الجامعات، مع القيام باستخدام احد أساليب المحاسبة الإدارية الاستراتيجية. أمـــا بالنسبة لدراسة د. مصطفى فقد ركزت على تقييم مدى استيعاب البيئة المصرية لدور المراجعة الداخلية في الرقابة على تحقيق نظم الجودة من منظور نظرية انتشار الابتكار.

وهـــذا يعنـــى ان تلـــك الدراسات قد اتفقت مع دراسة الباحث في امكانية استخدام هذه النظـــرية في كافة الانشطة والوحدات ومنها الجامعات من اجل التجديد والتحديث، الاان دراسة الـــباحث اختلفت عنها في انها ترى ضرورة تجديد وتحديث النظام المحاسبي الحكومي المطبق حاليا في هذه الجامعات لكى تستطيع قياس وتحديد تكلفة الخدمة التعليمية وقياس جودتها، وذلك مـــن خـــلال مفاهـــيم هذه النظرية اى مدى انتشار فكرة التجديد والتحديث في النظام المحاسبي الحكومي بالجامعات المصرية الرسمية على كافة المستويات، ممايؤدى إلى تقليل فجوة توقعات الأداء في العملية التعليمية،وتحسينها.

بجانب ذلك فان دراسة الباحث تختلف ايضا عن دراسة د. مصطفى من حيث ان الاخير يركز على دور المراجعة الداخلية في الرقابة على تحقيق نظم الجودة من خلال نظرية الانتشار،

**في حين ان دراسة الباحث تركز على إستخدام هذه النظرية في تجديد وتحديث النظام المحاسبي في هذه الجامعات.**

### 4/1/1 نتائج المناقشة والتحليل

نتيجة للمناقشة والتحليل السابق فقد توصل الباحث إلى النتائج التالية:

1- وجود ندرة شديدة في الأبحاث العربية التي تناولت كل من:

- تجديـد وتحـديث النظام المحاسبي الحكومي المطبق في ( الوحدات الإدارية الحكومية) الجامعـات لمقابلـة متطلبـات تحقـيق الجودة في عملية التعليمية المقدمة من قبل هذه الجامعات حتى تستطيع مواجهة ظروف المنافسة الحادة، بل السعي من جانبها لبناء ميزة تنافسية لها.
- تطبـيق واسـتخدام مفاهـيم هذه النظرية بصفة عامة، وفى الأبحاث المحاسبية بصفة خاصة.

2- انـه لا توجد أبحاث (في حدود علم الباحث) تناولت مفاهيم هذه النظرية ودورها في عملية الـتجديد والتحديث للنظام المحاسبي الحكومي في الجامعات المصرية لمقابلة متطلبات جودة العملـية التعليمـية، وانعكـاس ذلك على قدرة هذه الجامعات في بناء ميزة تنافسية لها بين الجامعات في ظل ظروف المنافسة الحادة، مما شجع الباحث على القيام بذلك البحث.

## 2- دراسة تحليلية انتقادية لنظام المحاسبي الحكومي المطبق في الجامعات المصرية الرسمية وانعكاساته على جودة العملية التعليمية.

### 1/2 تمهيـــد:

تتبنى الجامعات المصرية في مجال السعى إلى تحقيق الجودة في خدمة العملية التعليمية فلـسفة تقوم على توجيه كافة الأنشطة الأكاديمية والإدارية والمالية نحو تحقيق رضاء العملاء، والأطـراف ذات المصالح مع العمل على التطوير والتحسين المستمرلجودةهذه العملية المقدمة للطـلاب للوصـول بهـم إلـى المستويات التي تحقق التميز التنافسى في سوق العمل المحلى والإقليمـي والعالمـي، وذلـك مـن خـلال ثقافـة تنظيمـية تقوم على الالتزام بالتوجه نحو المستفيد،والتحسين والتطوير المستمر، ومشاركة الإدارة والعاملين في تحقيق الجودة والتميز في الأداء، مـع وضـع نظـام لتقويم الأداء الجامعي في كافة جوانبه بما يحقق المعايير الأكاديمية العالمية.

لـذلك فـان الـباحث يرى لتحقيق ذلك ضرورة ان تقوم الدولة باعادة الهيكلة القانونية والمالـية في الجامعات الرسمية، وتحويلها إلى هيئات اقتصادية واعطائها الشخصية الاعتبارية

المستقلة، وتكون لها موازنة مستقلة تعد على نمط موازنات المنشأت الهادفة للربح،وذلك بهدف الـتخلص مـن قـيود الـنظم المحاسبية واتباع طرق المحاسبة والإدارة وفقا لما هو مطبق في المنشات الهادفة للربح حيث ان النظم المطبقة حاليا في هذه الجامعات قد ترتب عليها العديد من المـشكلات وما يهم الباحث هناالمشكلات المحاسبية المترتبة على النظام المحاسبي المطبق فيها حاليا، ممايتطلب ضرورة تجديده وتحديثه وذلك وفقا للدوافع التالية:

**2/2 أهـم الآعتـبارات التـي يجب اخذها في الحسبان عند تطبيق جودة العملية التعليمية بالجامعات المصرية الرسمية**

يمكن إيجاز هذه اعتبارات في الاتى:

- إن التغيـر المستمر في احتياجات ومتطلبات سوق العمل يتطلب القيام بالعملية التعليمية بأسـاليب جديـدة ومتطورة في ظل الظروف التنافسية الحادة والعولمة،مع ابتكار آليات جديـدة لحـل المشكلات التي تواجه عملية التطوير، ويرى الباحث أن النظام المحاسبي المطـبق حاليا في الجامعات المصرية الرسمية لا يتماشى مع متطلبات سوق العمل وما تتطلـبه مـن توافـر الجودة في خريجي هذه الجامعات حيث تتمثل خصائص الخريج الجامعي من منظور الجودة في الآتي:
  - ان يكون مؤهلا في تخصصه العلمى.
  - ان يكون لديه القدرةوالكفاءة على انجاز العمل المناط به من حيث الكم والكيف.
  - الاعتـراف بالمـؤهل العلمى الحاصل عليه سواء على المستوى المحلى والاقليمى والعالمى.
- توافـر العنصر البشرى المؤهل والمدرب والقادر على الابتكار والإبداع في التعامل مع النظام العالمي الجديد وتحدياته.
- مـساهمة هذه الجامعات في تقدم ونمو المجتمع بتأثيرها على نوعية ومهارة وإمكانيات الخريجين. ويلاحظ أن معظم الجامعات الموجودة في البيئة المصرية ليس لها إسهامات تذكر في هذه البيئة فيما عدا الجامعة الأمريكية والألمانية.
- استخدام تكنولوجيا المعلومات والاتصالات مما يستلزم ضرورة استخدام صيغ متطورة فـي التعليم مثل تطبيق نظم التعليم عن بعد والتعليم الالكتروني، مما يؤدى إلى تخفيض تكلفـة الـتدريس مـع الاهتمام برفع القدرات المهنية العلمية لأعضاء هيئات التدريس ومعاونيهم مما يحد من التضخم الوظيفي والعمالة الزائدة في الوظائف الإدارية بها.

الإسهام في حل كثير من المشكلات التي تعوق العملية التعليمية بالجامعة بما يحسن من نظرة المجتمع للجامعة.

تطويـــر البـــرامج والمناهج التعليمية وتصميم مناهج جديدة مثل مناهج متعلقة بتخريج مـــراقب حسابات داخلى، مراجع قانونى لنظم الجودة وذلك كماهو الحال في الولايات المتحدة، والمملكة المتحدة، وكلية جديدة مثل كلية تكنولوجيا الإدارة (توجد في كل من الجامعة الالمانية، والاكاديمـــية العـــربية للعلوم والتكنولوجيا،وبعض الجامعات الخاصة الاخرى)، كلية المراجعة البيئية، كلية لنظم الجودة، وذلك لمقابلة احتياجات وتوقعات اصحاب المصالح وتحقيق متطلبات التنمية المستدامة.

ضـــرورة الـــبحث عـــن مصادر تمويل ذاتية متعددة لتحسين وتطوير العملية التعليمية والبحثية مع تحسين التمويل الجامعي واصلاحه وذلك عن طريق ترشيد الانفاق وذلك من خلال الإدارة الرشيدة في هذه الجامعات التي يمكنها ان تعوض النقص في الموارد.

ومن ثم فإن على الجامعة في سعيها نحو تقليل فجوة توقعات الأداء في العملية التعليمية، بهـــدف تحقـــيق الجودة ان تعتمد على تحقيق الترابط والتجانس بين النظم والإجراءات المتبعة بالجامعة من خلال الخطة الاستراتيجية والتى تلتزم بالآتي:

- الـــتحديد الواضـــح للمسئولية، وبحيث يفهم كل عنصر بشرى بالجامعة دوره في تطبيق ونشر الجودة.
- تفعيل العملية التعليمية والبحثية بما يخدم المجتمع والبيئة الموجود بها الجامعة.
- تحقـــيق المـــساواة والعدالة في المعاملة بين الطلاب، مع زيادة درجة الشفافية والمرونة اللازمة في أسلوب تقديم الخدمة بما يقابل احتياجات وتوقعات أصحاب المصالح ومنهم الطلاب، وأصحاب الأعمال (سوق العمل) وغيرهم اى سمع صوت العميل ( Voice of Customer).
- التعامل مع التباين والاختلاف بين الطلاب سواء من ناحية المستوى الاجتماعي، الثقافي بما يحقق توقعات ومتطلبات هؤلاء الطلاب.
- تحديد المجالات المحتملة والممكنة لتحقيق التميز والإبداع والابتكار.
- الالتزام بالتحسين والتطوير المستمر لكافة جوانب العملية التعليمية،والبحثية بالجامعة.
- التنبؤ بالاحتياجات المستقبلية للمجتمع.
- المتابعة والمراجعة المستمرة للأداء في ضوء الأهداف والمعايير الموضوعة مما يتطلب التوســـع فـــي تطبـــيق واستخدام أساليب المحاسبة الإدارية لوجود قصور في الأساليب المطبقة حاليا من خلال النظام المحاسبي الحكومي في هذه الجامعات.
- تحقيق التوازن بين احتياجات وتوقعات أصحاب المصالح Stakeholders مما يحقق لهم الرضاء والإشباع وتكوين درجة من الولاء والانتماء لها (Andon, 2004:1 ).

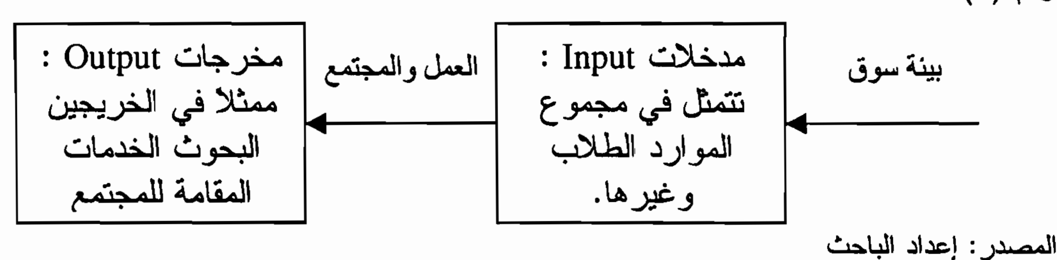
- بـــناء الخطـــة الاستراتيجية الموضوعة على الدراسة الذاتية للجامعة واستخدام التحليل الاستراتيجى {(SWOT) Strength, Weakness, Opportunity& Threats Analysis { لتحديد نقاط القوة والضعف الداخلية، والفرص والتهديدات الخارجية.
- المقارنة المرجعية Banch (Marking B M) لتحديد احتياجات التحسين لسد الفجوة بين الأداء الفعلي وأهداف الجودة داخل الجامعة، والمقارنة مع الجامعات الأخرى المنافسة
- نـــشر ثقافـــة الجودة والتميز في الأداء من أجل تحسين البيئة التعليمية بالجامعة وتوفير القوة الدافعة لتنفيذ الخطة بكفاءة وفعالية.
- المـــتابعة والتقييم الدوري المستمر لتنفيذ الخطة الاستراتيجية والخطط التنفيذية لعمليات التطوير والتحسين.مع نشر نتائج المتابعة والتقييم لمراجعة نقاط القوة والضعف والفرص والتهديدات الخارجية (SWOT).

### 3/2 اسس بناء ميزة تنافسية للجامعات المصرية الرسمية:

حـــيث ان الهـــدف الأساســـى مـــن وراء اعداد ذلك البحث هو تجديد وتحديث النظام المحاســـبي الحكومي في الجامعات المصرية الرسمية ولايقصد الباحث احداث تغيير جذرى في الإجـــراءات والممارســـات المحاسبية المطبقة فيها انما ذلك يمثل اضافة لهذا النظام وتعديل فيه لتحديد تكاليف العملية التعليمية،وذلك من اجل تحسين عملية الرقابة وتقويم أداء جودةهذه العملية المقدمـــة مـــن جانب هذه الجامعات مما يساعدها على بناء ميزة تنافسية لها لكى تستطيع البقاء والاستمرارفى ظل المتغييرات والظروف والاحداث السريعة والمتلاحقة، وتتمثل الاسس العامة لبناء الميزة التنافسية في هذة الجامعات في الاتى:

**اولا – الكفاءة Efficiency:**

تعتبـــر الجامعة هى الوسيلة الأساسية لتحويل مدخلات (الطلاب) المرحلة السابقة على التعلـــيم الجامعـــي،(باعتبارها مادة خام) إلى بضاعة تحت التشغيل وذلك خلال المرحلةالجامعية وتتمثل مخرجاتها في هؤلاء الخريجين باعتبارهم بضاعة تامة الصنع وهذا يعنى من وجهة نظر الـــباحث ان نظام التعليم يعتبر نظام مفتوح يؤثر ويتأثر بالبيئة ويمكن توضح ماسبـــق بالشكل رقم (1):




المصدر: إعداد الباحث

**شكل رقم ( 1) نظام التعليم الجامعي المفتوح**

ويتمـــثل ابسط قياس لكفاءة في مقدار المدخلات المطلوبة لانتاج مخرجات ( الخريجين)

وهذا يعنى ان الكفاءة= $\frac{\text{المخرجـــات}}{\text{المدخـــــلات}}$

فكلمـــا كانـــت الجامعة اكثر كفاءة كلما قل مقدار المدخلات المطلوبة لانتاج مخرجات معينة ( كما هو الحال في جامعة Harvard ).

وتتمثل اهم مكونات الكفاءة في انتاجية عنصر الموارد البشرية سواء من اعضاء هيئات الـــتدريس أو معاونيهم، أو العاملين بالجهاز الإداري بها، فذلك العنصر يقاس عادة بالمخرجات بالنـــسبة لكـــل عنصر مع اخذ كل الثوابت في الاعتبار، فإذا حققت الجامعة مستوى مرتفع من انتاجية العنصر البشرى فانها سوف تحقق المستوى الادنى من تكاليف الانتاج، بمعنى انها سوف تمتلك ميزة تنافسية ترتكز على التكلفة.

**ثانيا – الجودة Quality:**

ان منـــتجات الجامعات ( الخريجين ) ذات الجودة العالية هى التي يمكن الاعتمادعليها والـــثقة فـــيها لانجاز الوظائف المصممة لادائها، حيث تعتبر الجودة العالية في هذه الخدمة ذات تأثير ايضا على الميزة التنافسية.

ان تقـــديم خدمات تعليمية ذات جودة عاليةيزيد من قيمة الخدمات التعليمية المقدمة من جانب هذه الجامعات وذلك من وجهة نظر كل من الطلاب واصحاب الاعمال، ويؤدى بدوره إلى الـــسماح للجامعـــة بعـــرض مصروفات اعلى لخدماتها التعليمية، بجانب ذلك فان فان اقل وقت يـــضيعه العنصر البشرى يؤدىإلى تقديم خدمة تعليمية ذو جودة متدنية أو ذات مستوى اقل من مـــستوى القـــياس، أمـــا اختصار عامل الوقت فانه سوف يؤدى إلى انتاجية اعلى لهذا العنصر وتكالـــيف اقل للخدمة المؤده.وهذا يعنى ان الخدمة التعليمية ذات الجودة العالية لاتسمح للجامعة فقـــط بفرض اسعار اعلى عن الجامعات الاخرى (مثال ذلك اعلى مصروفات في مصرالجامعة الامريكية، الالمانية، الاكاديمية العربية للعلوم والتكنولوجيا) نظير تقديم خدماتها التعليمية، ولكن يؤدى ايضا إلى تخفيض تكاليفها.

**ثالثا – الابتكار Innovation:**

يمكـــن تعريفه من جانب الباحث من خلال مفاهيم نظرية الانتشار الابتكارى المحاسبي انـــه كـــل عمـــل اوسياسة أو إجراء اوحدث جديد يتعلق بطريقة إدارة الجامعة أو الخريجين أو الطلاب أو المناهج اوغيرها والتى تقوم الجامعة بتقديمها أو انتاجها.

ويــشمل التجديد على كل تقدم يطرأ على الخريجين،او اى إجراءات أو عمليات متعلقة بانـــتاج ذلـــك المنتج، وهذا يتطلب شعور اعضاء هيئات التدريس ومعاونيهم والعاملين بالجهاز الإداري بالجامعة بإن لديهم من السلطات الكافية التي تمكنهم من ان يكونوا مبدعين في ظل نظام لامركـــزى يهيء الحافز لهم على تحمل المخاطر، اى التشجيع على الأداء مع الرقابة على أداء كـــل فـــريق بـــشكل مستقل مما يمكن من تخفيض التكاليف وتحسين الجودة مع منحهم الحوافز المادية والمعنوية ترتبط بمستوى ادائهم

## 4/2 المـــشكلات المحاســـبية المتـــرتبة علـــى تطبـــيق النظام المحاسبي الحكومي المطبق بالجامعات المصرية الرسمية

تتمثل اهم هذه المشكلات في الاتى: (د محمد كمال ابو عجوه، د.إبراهيم حماد، د. محمد لطفى، 2000: 54؛ د. سهام محمد على B، 2009 : 19؛ د. يونس عقل، 2005 :123،122، 124،126؛ د. سعيد دوبان، 2006: 2؛ د. حسن كوشك، 2004 : 30 ).

- تقييم أصول والتزامات الوحدات الإدارية الحكومية.
- إعداد الموازنة العامة للدولة والتي تتمثل في الآتي:
  - اعتماداعداد تقديرات الموازنة العامة على أساس بنود الانفاق والاعتماد.
  - عـــدم افـــصاح هـــذه الموازنة عن الخدمات العامة المختلفة ومنها خدمة التعليم أو الوظائف التي تقوم بها.
  - ان الاهـــتمام بتـــبويب المـــوازنةالعامة يرتكز على التحقق من عدم تجاوز الوحدة الحكومـــية للاعتماد المالي المخصص للانفاق كما ورد بالموازنة، ويركز على كل مايرتبط بإجراءات الصرف دون ان يهتم بالتركيز على مدى فعالية النفقة أو العمل الذى تباشره الوحدات الإدارية الحكومية.
- اقتـــصر الـــرقابة على الإنفاق على الناحية الحسابية للتأكد من عدم تجاوز الاعتمادات المخصـــصة دون الأخـــذ فـــي الاعتبار الأهداف التي تم من اجلها هذا الإنفاق ومدى الانجازات التي تحققت.
- غياب عنصر التحليل والتقويم والمفاضلة بين بدائل الإنفاق.
- عدم القدرة على تحديد حجم الإنفاق الكلى على برنامج معين تشترك فيه أكثر من وحدة حكومية.
- المجموعة المستندية والدفترية في هذه الوحدات.
- الدليل المحاسبي عن تبويب الحسابات بالموازنة العامة للدولة.
- مفهوم الوحدة المحاسبية.

- التقارير المالية والحساب الختامي.
- إجراءات فرض الرقابة المالية على تصرفات المستويات الإدارية.
- مــشكلة التقريـــر عن الجودة وتكاليفها في ظل النظام المحاسبي المطبق حاليا في هذه الجامعات والذي ينتج تقارير وحسابات مصممة لخدمة هذا النظام.
- يتــبع فـــي إعـــداد الموازنة العامة للدولة الأساس النقدي، الذي يؤدى إلى صعوبة في الحـــصول على المعلومات الخاصة بتكاليف الأنشطة التعليمية والخدمات المتصلة بها، مما يعنى عدم القدرة على قياس الأداء الفعلي لأداء هذه الجامعات. وهذا يعنى أن النظام المحاســبي المطبق حاليا في هذه الجامعات يعنى من هذه المشكلات السابقة وبالتالي لا يفـــي بمتطلبات الجودة في العملية التعليمية، وسوف يركز الباحث هنا على دراسة أهم المشكلات المؤثرة على جودة هذه العملية ومنها:

### 1/4/3 مشكلةعدم تطبيق محاسبة التكاليف:

ان أســـاس القياس المتبع عند اعداد الموازنة العامة للدولة هو الأساس النقدي والذى في ظلـــه بـــصعب توفـــر المعلـــومات الخاصة بتكاليف الانشطة والخدمات التي تقدمها الجامعات المـــصرية الرسمية، وبما يؤدى إلى عدم القدرة على قياس وتقويم الأداء الفعلى لهذه الجامعات، بالاضـــافة إلـــى الافتقار إلى الدليل الذى يؤكد على مدى كفاءة وفعالية هذه الانشطة والخدمات المقدمة من جانبها.ويرجع كل ذلك إلى عدم تطبيق محاسبة التكاليف في هذه الجامعات.

### 2/4/3 مـــشكلة عدم التوسع في استخدام وتطبيق اساليب المحاسبة الإدارية الآستراتيجية في الجامعات المصرية الرسمية:

ان عملية الرقابة على الانفاق وضرورة تحسين الخدمة التعليمية المقدمة للطلاب وقياس الأداء العـــام لهـــذه الجامعـــات بهدف تحسين مستوى جودة العملية التعليمية يتطلب التوسع في اســـتخدام وتطبـــيق اساليب المحاسبة الإدارية الآستراتيجية في الجامعات المصرية الرسمية لما تتضمنه من مقاييس وموازنات ومؤشرات للأداء. وليس هذا الاقتراح بجديد فقد سبقت بريطانيا العديـــد من الدول بالتوسع في استخدام هذه الاساليب في السلطات المحلية مثل موازنة التخطيط والبرمجة والموازنة الصفرية (Pendlebury, 1998 : 119).

وكذلك ماقامت به بعض القطاعات العامة في استراليا كاقطاع الرعاية الصحية، وقطاع التعلـــيم مـــن استخدام هذه الاساليب التي تحقق الاهداف بكفاءة وفعاليةعند تقويم الأداء في اى مستوى من مستويات الرعاية الصحية أو التعليم، حيث بدأت استراليا في التوسع في تطبيق هذه الاساليب منذ عام 1960 من القرن الماضى.

وتعودعملـــية القصور في آساليب تقويم الأداءالتقليدية إلى الاعتماد على نظم المعلومات المالـــية التاريخيةالتى كانت تعد القوائم المالية وفقا للبيانات التاريخية، وبحيث تعكس المعلومات عـــن فترة قصيرة الاجل، ويكون التقويم محدود للغاية في ظل استخدام الموازنة التقليدية وهى موازنةالبـــنود والاعـــتمادات وهـــى المتبعة في مصرعند اعداد الموازنة العامة للدولة، ولايتم التبويب على أساس البرامج والانشطة والذى يعتبر من متطلبات عمليات الرقابة وتقويم الأداء. بالاضافة لذلك انعدام المرونة عند تنفيذالموازنة ويرجع ذلك إلى ان الاعتمادات مرصودة لبنودا\ محددة فقط، كما ان المدخلات لم تكن تظهر اية علاقة بالانشطة اوبالأداء.

**3/4/3 مشكلة إتباع الأساس النقدي عند إعداد حسابات الجامعات المصرية الرسمية:**

وفقـــا لـــنظام المحاســـبي المطبق حاليا في الجامعات المصرية الرسمية يتم اتباع النظم المحاســـبية القديمة مثل نظرية القيد المفرد، المراجعة الإدارية باستخدام الرقابة المالية، الأساس الـــنقدي، والـــذى يصعب في ظل استخدامه توفير المعلومات الخاصة بتكاليف الانشطةالتعليمية والخـــدمات المتعلقة بها،وبالتالى عدم القدرة على قياس الأداء الفعلى للاجهزة الحكومية في تلك الجامعات.وحيث ان هذه الجامعات تسعى إلى تطبيق الجودة في العملية التعليمية فان ذلك يؤدى إلـــى ظهـــور العديـــد مـــن المشكلات المحاسبية والتى تتطلب ضرورة التجديدوالتحديث لنظام المحاســـبي الحكومـــي، لـــذلك فقـــد قامت العديد من حكومات دول العالم بإجراء ذلك التجديد والـــتحديث لنظام المحاسبي الحكومي بها حيث كانت حكومات اليونان وبريطانيا ونيوزيلندا من اوائل الحكومات التي سعت إلى تطبيق أساس الاستحقاق بدلا من الأساس النقدي.

**3 استخدام مفاهيم نظرية الانتشار الابتكارى في تجديد:**

وتحديث النظام المحاسبي الحكومي لبناء ميزة تنافسية بالجامعات المصرية الرسمية.

**1/3 دوافع التجديد والتحديث للنظام المحاسبي في الجامعات المصرية الرسمية**

تتمثل هذه الدوافع في الاتى:

- نقـــص المعلـــومات حول المركز المالي للدولة خاصة في ظل استخدام الأساس النقدي، ولحـــل هذه المشكلة فانه يجب الحكومة استخدام أساس الاستحقاق* والذي بدأت العديد

* (يـــتم اســـتخدام ذلك الأساس في كل من الحكومة نيوزيلندا ابتدأ من سنة 1992 وفى بريطانيا تحت مسمى RAB – Resource Accounting Budget – وأمريكا حيث يرجع ذلك إلى اهتمامها بالرقابة وتقويم أداء خدماتها، وكذلك كندا واســـبانيا والـــسويد واستراليا حيث قامت الأخيرة بإصدار معيار للاستحقاق رقم(31) في سنة 1996وهو يهدف إلى تحقـــيق تحـــسين إدارة وقـــياس الموارد المالية الحكومية وقت استحقاقها مع توفير القياس الشامل لتكاليف الأنشطة الحكومـــية وهـــذا الإجراء يغطى عمليات التخطيط الرقابة وإعداد التقارير المالية ومعرفة الأصول المستخدمة وغير المستخدمة والاهلاكاتها مما يحقق التحسين الملحوظ في نوعية المخرجات من المعلومات )

مـــن الحكـــومات في العالم في استخدامه كمقياس محاسبي حيث انه يمكن من الحصول على المعلومات الشاملة والمنتظمة والتي توضح حقيقة المركز المالي للدولة.

- نقـــص المعلـــومات المتعلقة بتكاليف السياسات والبرامج والمشروعات التعليمية، وذلك نظـــرا لان الأساس النقدي المطبق حاليا في مصر لا يميز بين المصروفات والإيرادات الرأســـمالية، ولعلاج هذه المشكلة فانه يجب على الحكومة عند تقويم السياسات استخدام الموازنات، ومحاسبة التكاليف لربط الحساب الختامي للدولة بتنفيذ السياسات.

حيث يرى الباحث انه عند استخدام الموازنات البرامج والانشطة،ومحاسبة التكاليف فان ذلـــك سوف يؤدى إلى توفير وتقديم معلومات حول تكاليف كل برنامج ونشاط حتى يسهل تقويم كل برنامج ونشاط بكفاءة وفعاليةعالية، وبتكلفة اقتصادية.

- عـــدم توفـــر المعلـــومات تؤكد عدم فعالية الرقابة على الموازنة، فقد وجد أن الحساب الختامي لا يتضمن أية معلومات عن حسن استخدام الأموال العامة وتقويمها وفقا للكفاءة والفعالية والتكلفة الاقتصادية.
- رغـــبة الحكـــومة المصرية في إصلاح مؤسسات التعليم الرسمية بصفة عامة والتعليم الجامعـــي بـــصفة خاصة،ســـواء من الناحية المالية، الإدارية، الاقتصادية مما يتطلب ضرورة إجراء ذلك التجديد والتحديث.
- حاجـــة الحكـــومة إلـــى تحسين الكفاءة والفعالية في هذه المؤسسات وكذلك حاجتها إلى المعلـــومات المحاسبية التي تظهر حقيقة المركز المالي للدولة، بالإضافة إلى معلومات حـــول تكالـــيف بعض البرامج والأنشطة (مثل مشروع تطوير جودة التعليم) والتي لا يوفرها النظام المحاسبي الحكومي المطبق حاليا.
- ثبوت العلاقة بين بعض المشكلات الاقتصادية ونظام المحاسبي الحكومي المطبق فكلما كـــان الـــنظام ضـــعيف كلمـــا كانت قدرة الحكومة على مواجهة المشكلات الاقتصادية ضعيفة. واقرب مثال لذلك عدم قدرة الدولة على مواجهة مشكلة تطوير التعليم على كافة مراحله في مؤسسات التعليم الرسمية لاصتضدامها باللوائح والتعليمات المنصوص عليه في النظام المحاسبي الحكومي.
- رغـــبة مـــصر وغيرها من الدول في استقطاب الاستثمار الأجنبي والعربي والمصري للاستثمار في مجال التعليم الخاص الأمر الذي يتطلب الآتي:

أ- توفير معلومات تتميز بالدقة والشفافية اعتمادا على أساس الاستحقاق.

ب- وجـــود رقابة حكومية متطورة تعتمد على رقابة أداء جودة العملية التعليمية في هذه الجامعـــات يتسم بالدقة والمصداقية، مما يساعد على جذب هذه الاستثمارات في هذا

النشاط، فعلى سبيل المثال قامت الصين بتطوير النظام المحاسبي الحكومي بها، بما فـيها المؤســسات التعليمية على كافة مراحلها، مما وضعها في المرتبة الثانية على مستوى العالم بعد الولايات المتحدة في جذب الاستثمارات الأجنبية.

- اتجاه الحكومة المصرية إلى سياسة خصخصة التعليم الجامعي (هناك قسم للتعليم المتميز داخــل كلــية الطب والهندسة جامعة القاهرة، والأقسام الانجليزي والفرنسي في كليات الــتجارة والحقــوق، والتعلــيم المفتوح،والانتــساب). وهذا الاتجاه قامت به العديد من الحكومات على مستوى العالم بتطبيقه وذلك منذ الثمانيات من القرن الماضي.

وهذا الاتجاه يتطلب من الحكومة المصرية العمل على تجديد وتحديث النظام المحاسبي الحكومــي بهدف إيجاد نظام محاسبي يتصف بالدقة، ويوفر المعلومات المتعلقة بتكاليف خسائر الاتجاه إلى عملية خصخصة التعليم الجامعي.

- وجــودة فجــوة تــوقعات في أداء العملية التعليمية في هذه الجامعات بين الأداء الفعلي والأداء المحــدد أو المخطط أو الواجب ان يكون لذلك فانه يجب: السعي إلى تقليل هذه الفجوة بهدف تحسين أداء العملية التعليمية وتنمية وبناء ميزة تنافسية لهذه الجامعات.
- أن هــذه الفجــوة هي التي توضح مدى الحاجة نحو استخدام نظرية الانتشار الابتكارى المحاســبي مــن اجــل تجديد وتحديث النظام المحاسبي الحكومي المطبق حاليا لتحديد تكالــيف العملــية التعليمــية والرقابة وتقويم الأداء مما يساعد على تطوير الإجراءات المحاســبية اســتجابة للــتطورات والمتغيرات والظروف السائدة حتى يمكن تقليل هذه الفجــوة، ممــا يــؤدى إلـــى تحــسين أداء العملية التعليمية الحالية والمستقبلية في ظل المتغيــرات والظــروف الــسياسية والاجتماعية والثقافة السائدة من ظروف المنافسة، والعــولمة، وثورة المعلومات والاتصالات وغيرها، ويمكن هذه الجامعات بالتالي على بناء ميزة تنافسية لها.

ويــسعى الــباحث فــي هذا الجزء إلى محاولة استخدام مفاهيم هذه النظرية في تجديد وتحديث الإجراءات والنظام المحاسبي الحكومي المطبق حاليا في الجامعات المصرية الرسمية. وذلــك علـــى اعتــبار ان تلــك الإجراءات والنظام المحاسبي المقترح احد اشكال الابتكارات المحاسبية حتى يمكن تحديد تكاليف العملية التعليمية، وتحقيق الرقابة وتقويم فجوة توقعات جودة أداء هذه العملية ويتم ذلك من خلال تناول مايلى:

**2/3 مفاهــيم نظــرية الانتشار الابتكارى(نظرية التدفق متعددة الخطوات أو انتشار نظرية الإبداع) واهم خصائصها (مصطفى محمد كمال، 2005: 115؛ Wright.2004:3; Ax, 2005:19)**

يعتبـــر Everett Rogers صـــاحب هذه النظرية، وهواستاذ متخصص في مجال علم الاجـــتماع الريفـــي والعمل الاجتماعي وقد قام بوضع مفهوم لهذه النظرية والذى سوف يتناوله الباحث فيما يلى:

**1/2/3 مفاهيم نظرية الانتشار الابتكارى:**

تعـــرف هذه النظرية بانها ادخال اساليب جديدة في الزراعة (سماد جديد وفوائده أو آلة حرث تقلب الارض بشكل افضل من القديمة...)

- أو فكرة تنظيم الأسرة.
- أو اقتناء جهاز تنقية مياه جديد لتفادي الأمراض...
- أو هي استخدام وتطبيق معايير، إجراءات،السياسات، الطرق والأساليب المحاسبية فهي احد أشكال الابتكار الإداري. فالباحث يرى أن القواعد والطرق والمعايير المحاسبية هي شـــكل من أشكال الإجراءات الإدارية والسياسات التنظيمية التي تهدف إلى الرقابة على أنـــشطة المؤســـسات التعليم العالي الرسمية وأنشطة العاملين بداخلها، فإذا ما سعت احد هـــذه المؤسسات إلى تبنى احد معايير المحاسبية الجديدة الصادرة عن المنظمات العلمية المحاســـبية مـــثل ( FASB,AICPA,GASB ) وغيرها فان ذلك يترتب عليه قيام هذه المؤسسة بإحداث تغييراً في الإجراءات الإدارية لتطبيق المعيار الجديد.

**2/2/3 الخصائص المحددة لهذا النظرية والممثلة في الاتى: (Clarke،1999:1-2 )**

- المزايا النسبية وتعنى أن الاقتراح بتجديد وتحديث النظام المحاسبي المطبق حاليا سوف يـــؤدى إلـــى تحقيق مزايا نسبية عند استخدامه، أوان استخدامه أفضل من الإبقاء على الوضع الحالي.
- الملاءمة ويقصد به أن ذلك الاقتراح سوف يؤدى إلى تحقيق ما يلي:

أ- تحـــسين الأداء لكـــل من أعضاء هيئات التدريس ومعاونيهم والإداريين، والكليات، والجامعة.

ب- زيـــادة قـــيمة أو وضـــع أو مركز الجامعة بين الجامعات الأخرى، مما يعنى زيادة وتحسين وضع ومراكز أعضاء هيئات التدريس ومعاونيهم والإداريين، والكليات.

- مـــدى إمكانـــية الاعتماد على ذلك المقترح وهذا يعنى أن يكون هذا المقترح خالي من عناصر التشويش مثل عدم الوضوح، وعدم تحديد واضح لهيكل المسئولية، وعدم تحديد هدف واضح من وراء استخدام هذا المقترح الجديد.
- المطابقة بمعنى مدى توافق ذلك المقترح مع القيم السائدة والخبرات المتراكمة والمكتسبة للذين سوف يقومون بتطبيق ذلك المقترح الجديد.

- قابلية الاقتراح الجديد للفهم أي مدى سهولة فهم وتوصيف وتبويب الاقتراح لمن يقومون بتطبيقه.
- طبـــيعة التغيـــر الناتج عن استخدام الاقتراح الجديد ويقصد به بيان مدى التناقض بين متطلـــبات استخدام الاقتراح الجديد، والممارسات والإجراءات السائدة من تطبيق النظام المحاسبي المطبق حاليا وذلك سواء على مستوى الإدارات بالكليات والجامعة.

لكى يمكن اعتبارهذا التجديد والتحديث ابتكاراً اى احلالا لقيم ومعتقدات ومفاهيم جديدة تحل محل تلك المفاهيم والقيم والمعتقدات السائدة.

### 3/3 تصنيف نظرية الانتشارالابتكارى المحاسبيةتصنف إلى نوعين وهما:

1- الابتكار الفني ويتمثل في استحداث عملية إنتاجية جديدة،أو تطوير المنتج الحالي.
2- الابتكار الإداري ويقصد به استخدام سياسة محاسبية جديدة أو معيار محاسبي جديد أو تبنى إستراتيجية جديدة.

والـــذى يهـــم الـــباحث هنا الابتكار الإداري، ووفقا لهدف البحث هل النظام المحاسبي المقترح سوف يؤدى إلى تجديد وتحديث النظام المحاسبي الحكومي المطبق حاليا في الجامعات المـــصرية الرسمية في ظل مفاهيم نظرية الانتشار الابتكارى المحاسبي بحيث يمكن من خلاله مقابلة متطلبات الجودة، وبالتالى يمكن هذه الجامعات من بناء ميزة تنافسية لها.

### 4/3 آســـباب استخدام نظرية الانتشارالابتكارى (د. مصطفى محمد كمال،2005: 115 مع التصرف):

ان احـــد العناصـــر اوالخصائص الجوهرية التي تتسم بها هذه النظرية هو الرغبة في اســـتخدام معـــيار محاســـبي جديـــد اوسياسة محاسبية اوإجراء ات أو تطوير اوتجديد وتحديث الاساليب اوالنظم المحاسبية المطبقة حاليا، حيث ان ذلك التجديد والتحديث في النظام المحاسبي الحكومي هو استجابة للتطورات الحادثة في البيئة المحيطة بهاومنها على سبيل المثال:

- ظـــروف العـــولمة ومـــا ترتب عليها من فتح الحدود والأسواق أمام جميع المؤسسات التعليمـــية بكافة أشكالها وجنسياتها لغزو الأسواق العالمية، وكذلك فتح أسواق العمل في جميع دول العالم أمام الخريجين حيث أصبح من حق أي خريج من أي جامعة في العالم حاصلا على شهادة من احد الجامعات التي تطبق المعايير العالمية للتعليم العمل في أي دولـــة من دول العالم، وكذلك الحال بالنسبة لأي خريج مصري طالما أن جامعته تطبق هذه المعايير.
- ثورة المعلومات والاتصالات.

- التغييرات الديموجرافية.
- الظـــروف التنافـــسية وما تفرضه على الجامعات من تقديم منتج جديد ومتميز ذو جودة عالـــيه يحقـــق متطلبات أصحاب المصالح من طلاب وأعضاء هيئات التدريس ورجال الأعمال والمجتمع وغيرهم.

ولقـــد ترتب على ماسبق العديد من المشكلات سواء الاقتصادية أو السياسية اوالتعليمية وغيرهاوالتـــى انعكست بالتالى على النظم المحاسبية المطبقة في كافة الوحدات المحاسبية سواء الهادفـــة إلـــى الـــربح اوغيـــر الهادفـــة ومنها الجامعات المصرية الرسمية ولقدتمثلت آهم هذه المـــشكلات مـــن منظور الباحث في الاتى: ( د.يونس عقل، 2005: 125؛ د. هشام المليجى، 2007: 1-2؛ د.سهام محمد على B، 2009: 5)

1- مشكلة تطبيق محاسبة التكاليف.

2- مشكلة التوسع في استخدام وتطبيق أساليب المحاسبة الإدارية الاستراتيجية.

3- مشكلة استخدام الأساس النقدي عند إعداد الحسابات الحكومية بالجامعات المصرية.

4- وغيرها من المشكلات (سبق للباحث تناول هذه المشكلات بتوسع فى4/2 من هذا البحث).

وسوف يقوم الباحث هنا ببيان دورمفاهيم نظرية الأنتشار الابتكارى المحاسبي في تجديد وتحـــديث الـــنظام المحاســـبي الحكومي بالجامعات المصرية الرسمية وذلك بالنسبة للمشكلات التاليـــــة.

**5/3 دورمفاهـــيم نظرية الأنتشار الابتكارى المحاسبي في تجديد وتحديث النظام المحاسبي الحكومي بالجامعات المصرية الرسمية عن طريق الاتى:**

**1/5/3 السعى إلى تطبيق محاسبة التكاليف**

لتحقـــيق الجودة في العملية التعليمية في هذه الجامعات فان ذلك يتطلب تطبيق محاسبة التكالـــيف، ولـــيس ذلـــك بجديد فقد بدأ تطبيقه لاول مرة من جانب الحكومة البريطانية في عام 1929 وذلك بهدف قياس تكاليف برامجها الحكومية وتحقيق الكفاءة، الاان الاهتمام الحقيقى بدأ فـــي الفتـــرة 1945ـــــ 1960حـــيث تم استخدام اساليب جديدة كالرقابـــة على الموازنـــــــــة واســـتخدام التكاليف المعيارية بهدف الرقابة على الكفـــــاءة ثم تطـــورت هذه الاساليـــب إلى قـــيـــاس تكاليف الخدمات المقدمة من جانب الوحدات الإدارية الحكومية ومنهـــا الجامعـــــات (Mattews ,et al.,2002:14-16) فقـــد تم استخدام اسلوب التكلفة على أساس النشاط في قطاع التعلـــيم العالى بها بسبب انخفاض التمويل الحكومي من ناحية وازدياد اعداد الطلاب المقبولين بالجامعات من جهة اخرى مما تطلب من الحكومة البريطانية القيام بتقويم جودة العملية التعليمية

والابحـــاث المقدمـــة فـــي الجامعات ومن خلال الاسلوب الجديد وهواسلوب التكلفة على أساس النـــشاط تـــم التوصـــل إلى الوسيلة المناسبة لإدارة ورقابة وتمويل التكاليف للجهات الاكاديمية والإدارية في الجامعات البريطانية.

اما في المانيافقد تم التركيز على تطبيق التكاليف والاهتمام بادارتها بالجامعات وقد تمثل ذلـــك الاهـــتمام فـــي قيام جمعية الابحاث بتقديم مشـــروع لإدارة التكاليـــف المتعلقة بمكتبات الجامعات، وهذا يعنى انه قد تم تطبيق نظام للتكاليف في مكتبات الجامعـــات الالمانيـــــــة. (Ceynowa, 2000:112)

ممـــا ســـبق يمكن للباحث القول ان كل نشاط أو عملية تعليمية يكون لها تكلفة، وحينما تـــوجد التكلفة فان ذلك يعنى ان هناك امكانية لتطبيق محاسبة التكاليف، ممايساعد القائمين على الجامعـــات المصرية الرسمية على التخطيط لمشروعاتهم، وإتخاذ قراراتهم خصوصا عند اعداد مخصـــصات الموازنة كموازنة البنود،لان تلك المشروعات عادة ما تتضمن اهداف متعددة يتم تنفيذها بطريقة مشتركة، وبالتالى فان تكاليفها سوف تكون مشتركة.

وهـــذا يعنـــى ضرورة تجديد وتحديث النظام المحاسبي الحكومي بهذه الجامعات، وذلك باستخدام وتطبيق محاسبة التكاليف فيها حتى يمكن تحديد تكاليف البرامج والانشطة التعليمية بها، وقـــياس جـــودتها وادارتها والرقابة عليها،ممايساعد القائمون عليها من صنع واتخاذ القرارات والتـــى يـــصعب اتخاذهـــا في ظل النظام المطبق حاليا.وهذا يعنى انه عند الاخذ بتطبيق نظام محاســـبة التكالـــيف فـــي هـــذه الجامعـــات، فـــان ذلـــك يعنى تطبيق مفاهيم نظرية الانتشار الابتكارى،حـــيث ان هـــذه النظرية تعتبر من العمليات الاجتماعية التي تنتشرمن خلالها الفكرة الجديدة،اوالاقتـــراح الجديـــد اوالسياسات والإجراءات المحاسبية الجديدة بين الاطراف المختلفة داخـــل الجامعـــات عن تواجدالابتكار حتى تتخذ الجامعة القرار باستخدام هذا القرار بعد دراسة البعد الاقتصادى له (د. مصطفى محمد كمال احمد حسن،2005: 118 مع التصرف).

**2/5/3 العمل على التوسع في استخدام وتطبيق اساليب المحاسبة الإدارية الآستراتيجية:**

يتطلب التجديد والتحديث باستخدام هذه النظرية إعداد برنامج لتحديث الإدارة المالية في هـــذه الجامعات،وبحيث يتم التركيز فيه على تحسين الأداء والتآكد من تحقيق النتائج المرغوب فـــيها مـــن الانفـــاق العام، وتغير درجة الاهتمام من المدخلات إلى تركيز الاهتمام بالمخرجات بهدف الحصول على افضل النتائج.

وهذا لايعنى انتهاء دور الرقابة، انما يعنى تحديد ما هى البرامج التعليمية المتميزة التي فـــي سبيل تحقيقها سوف تتحمل الجامعة مبالغ طائلة، وماهى افضل مقاييس الأداء لكى تتعرف

من خلالها على تحقيق اهدافها بكفاءة وفعالية، وبتكلفة اقتصادية، وذلك على كافة المستويات في الجامعة.( Evans, 1995 : 35 مع التصرف)

وهذا يعنى من وجهة نظر الباحث ان محصلة ماسبق يتمثل في الدعوة للتجديد والتحديث للنظام المحاسبي الحكومي المطبق في هذه الجامعات من خلال هذه النظريةحيث بعنى ذلك انها استحدثت دوراً جديداً للمحاسبة الحكومية في هذه الجامعات بشأن التحقق من متطلبات الجودة وذلك بهدف تقليل الفجوة بين الأداء الفعلى للعملية التعليمية، والأداء الواجب ان يكون لنفس الجامعة سعيا إلى تحسين ادائهامما يعنى امكانية بناء ميزة تنافسية لهذه الجامعة.

لذلك فان الباحث يرى ان فجوة توقعات الأداء تعد احد العناصر الأساسية الجوهريةالتى توضح مدى الرغبة نحو تجديد وتحديث النظام المحاسبي المطبق حاليا في الجامعات المصرية الرسمية حتى يمكنها بناء ميزة تنافسية في ظل المتغييرات والظروف الحالية ولن يتم الوصول إلى ذلك الابالاستعانة بأساليب المحاسبة الإدارية الاستراتيجية. ولتحقيق ذلك فقد قامت الحكومة المصرية بإجراء بعض التعديلات على القانون رقم 87 لسنة 2005 بشأن اعداد الموازنة العامة للدولة وذلك بالاخذ بمعيار نشر البيانات الخاصة ( Special Data Dissemination The Standards, 2006: 4) وذلك ابتداء من يناير 2005 وكان الهدف من وراء ذلك تحقيق الاتى:

- توافر مزيد من الشفافية في المعلومات.
- تحقيق الانتظام في الحسابات الحكومية.
- زيادة درجة الدقة في تخطيط وتنفيذ الموازنة العامة للدولة.

وهذا يعنى اتجاه الحكومة المصرية إلى تبنى معايير المحاسبة الدولية — تعتبر مصر ثانى دولة على مستوى العالم العربى تقوم بتطبيق هذه المعايير — وذلك عند اعداد الموازنة وتنفيذها (قانون الموازنة العامة للدولة رقم 87 لسنة 2005؛ النشرة التشريعية 436-440؛ مركز المعلومات ودعم القرار، 2009؛ مضبطة مجلس الشعب، 2006: 46 ; International Transparency Standards, 2005:1) وعندالاقتراح بتبنى هذه المعاييرلاول مرة فان ذلك يعنى تطبيق لمفاهيم نظرية الانتشارالابتكارى، وكذلك الحال عند تبويب الموازنة على أساس موازنة البرامج والانشطة وذلك فيما يتعلق بتقدير البنود المتعلقة بالنفقات الجارية مما يمكنها من فرض رقابة موضوعية على أداء هذه الجامعات.

**3/5/3 السعى إلى إستخدام أساس الاستحقاق عند إعداد الحسابات الحكومية بالجامعات المصرية.**

ان الدور الذى تؤديه مفاهيم نظرية الآنتشار الابتكارى المحاسبي ممثلة في الابتكار الإداري، والذى يقصد به إستخدام سياسة محاسبية جديدة،اومعيار محاسبي جديد،أو تبنى إستراتيجية جديدة، والابتكار هنا هوالسعى إلى إستخدام أساس الاستحقاق بدلا من الأساس النقدي في هذه الجامعات.

فقد قامت العديد من الدول باستخدام أساس الاستحقاق في المحاسبة الحكومية وتعتبر بريطانيا من ابرز الدول التي تستخدم ذلك الأساس تحت مسمى الموازنة والمحاسبة عن الموارد Resources Accounting & Budgeting (Likierman, 2001: 53). وقد تمثل الهدف الأساسى من وراء استخدامه في تحسين إدارة وقياس الموارد المالية الحكومية حيث يتم تسجيل المبالغ في وقت استحقاقها، وليس عند دفعها بالاضافة إلى توفيره القياس الشامل لتكاليف الانشطة الحكومية وهذا الإجراء يغطى كل من التخطيط والرقابة واعداد التقارير المالية بحيث يتم التحول من الاهتمام بالمدخلات فقط إلى الاهتمام بالمخرجات والنتائج

وهذا يعنى ان ذلك الأساس قد وفر للحكومة البريطانية الوسيلة التي يمكن من خلالها للمدير الإداري في الوحدات الحكومية بمافيها الجامعات الرسمية التعرف على تكاليف الاصول المستخدمة وغير المستخدمة حيث كان في ظل الأساس النقدي لايستطيع المدير المالي في هذه الوحدات من معرفة تكاليف هذه الاصول اوكيفية تسجيلها اوحساب قسط اهلاكها.

كما قامت العديد من الدول ومنها نيوزيلندا والسويد واستراليا والولايات المتحدة الامريكية بتحول إلى ذلك الأساس، فعلى سبيل المثال قامت استراليا بإصدار المعيار المحاسبي الاسترالى رقم( 31) في 1996 تحت مسمى موازنة المخرجات وفقا لأساس الاستحقاق Accrual Output Budgeting وكان من متطلباته تبنى أساس الاستحقاق الشامل وذلك عند اعداد حسابات، وموازنات كل حكومة من حكومات الولايات والاقاليم الاسترالية وذلك عن الفترة المنتهية في 30 يونيو 1999 أو بعدها.

وبناء على ذلك التعديل اصبحت الوحدات الحكومية لاتهتم فقط بالنقد لتمويل برامجها وانشطتها، وانما انصب اهتمامها ايضا بالتشغيل والتمويل الضرورى لتقديم مخرجات ونتائج محددة تم الاتفاق عليها (Robison , 1998:22).

ويــرى الباحث انه لكى ينجح هذا الأساس في تلك الجامعات وفقا لمفاهيم هذه النظرية بهــدف تقليل فجوة توقعات الأداء في العملية التعليمية لتحقيق الجودة المنشودة فان ذلك يتطلب ضرورة توافر الاتى: ( Hepworth,2003:42 مع التصرف).

1- تفهــم العاملون ذو الخبرة والمعرفة عن توافر الابتكار ومدى أمكانية استخدامه لتحسين أداء أعــضاء هيئات التدريس ومعاونيهم والعاملين بالوحدات الإدارية بالجامعة، والجامعة ذاتها والهــدف مــن وراء اســتخدام أساس الاستحقاق، وان ذلك الإحلال لهذا الأساس بدلا من الأساس النقدي يعتبر عملية تجديد وتحديث لنظام المحاسبي الحكومي المطبق حاليا فهو أذن تطبيق لمفاهيم نظرية الانتشار الابتكارى.

2- القــدرة علــى استخدام تكنولوجيا المعلومات والاتصالات التي تتجاوب مع متطلبات الجودة والمعلومات الإضافية التي سوف يتم التوصل إليها عند تطبيق أساس الاستحقاق.

3- تأهيل الجهاز الإداري سواء داخل الكليات والجامعة سواء من الناحية المحاسبية أو الإدارية أو الفنية وغيرها، ومدى تقبله لفكرة التجديد والتحديث.

4- العــناية الكافــية من جانب المنظمات المهنية العلمية المهنية (مثل مجلس معايير المحاسبة الحكومية (GASB),Governmental Accounting Standards Board و Public Sector Committee ( PSC) لجــنة القطــاع العــام وهى احد اللجان المنبثقة من الاتحاد الدولي للمحاسبين) بالمحاسبة الحكومية مثلها مثل اهتمامها بالمحاسبة الهادفة للربح

5- زيــادة الاعــتماد على المراجعين الخارجيين حيث أن هناك حاجة لأراء مهنية جديدة حول كيفية تقييم الأصول، مبادئ المحاسبة مثل الاستمرارية، الموضوعية وبالتالي فإن المسئولية والتوقعات بالنسبة لهؤلاء المراجعين سوف تتغير وكذلك عملية تدريبهم.

## 4- الخلاصة والنتائج والتوصيات:

فى هذا البحث قام الباحث بتناول الدور الذى تؤديه نظرية الانتشارالابتكارى المحاسبي فــي تجديــد وتحديث النظام المحاسبي الحكومي المطبق في الجامعات المصرية الرسمية بهدف بناء ميزة تنافسية لهذه الجامعات وذلك من خلال التقسيم التالي:

1- الدراسات المحاسبية السابقة.

2- دراسة تحليلية انتقادية لنظام المحاسبة الحكومي المطبق في الجامعات المصرية الرسمية.

3- استخدام نظرية الانتشار الابتكارى المحاسبي في تجديد وتحديث النظام المحاسبي الحكومي لمقابلة متطلبات الجودة، بهدف بناء ميزة تنافسية لهذه الجامعات.

ونتيجة لهذه الدراسة فقد توصل الباحث إلى النتائج التالية:

1- أن منظومة التعليم في معظم دول العالم بصفة عامة، والعالم العربي بصفة خاصة تعانى من تدهور وأزمة مستحكمة تجعلها عاجزة عن مواجهة متطلبات ذلك العصر مما يهدد مستقبل الأمة العربية.

2- أن مشكلة ضعف الإنفاق على الجامعات المصرية الرسمية وتمويلها يعتبر المدخل الحاكم لمستوى منظومة التعليم، وذلك باعتباره منظومة فرعية تؤثر وتتأثر بكل علاقات وتفاعلات المنظومة التعليمية الشاملة، كما انه يتأثر بالظروف الاقتصادية والاجتماعية والثقافية وغيرها والتي تتمثل أهمها في الآتي:

- وجود عجز في الموارد العامة مما يؤدي إلى عجز هذه الجامعات عن مقابلة متطلبات إصلاح التعليم بهذه الجامعات.
- سوء توزيع هذه الموارد.
- انخفاض كفاءة استغلالها.
- الاختلاف والتباين في عرض الخدمة التعليمية بين جامعات الحكومية والخاصة.
- وجود هدر في مساهمة القطاع الخاص في استثمارات التعليم وخصوصا التعليم الجامعي.

3- إن الأبحاث العلمية تعد مصدرا حيوياً يعاون على انتشار الابتكار المحاسبي بين الممارسين والأكاديميين.

4- هناك ضرورة لتجديد وتحديث النظام المحاسبي الحكومي المطبق في هذه الجامعات لكي يتناسب مع متطلبات الجودة ولتقليل فجوة التوقعات في العملية التعليمية،ويرجع ذلك إلى افتقار النظام الحالي لنظام محاسبة التكاليف،وعدم التوسع في استخدام المحاسبة الإدارية الاستراتيجية، عدم استخدام أساس الاستحقاق عند إعداد الحسابات الحكومية بالجامعات المصرية.

5- هناك حاجة إلى التوسع في سياسة التعليم ووضع مناهج تتماشى مع متطلبات سوق العمل لجذب الطلاب للالتحاق بها، حيث أن هناك انخفاض ملحوظ في معدلات الالتحاق بالتعليم الجامعي في معظم الدول العربية فيما عدا الأردن.

6- أن هناك علاقة بين استخدام مفاهيم نظرية الانتشار الابتكارى المحاسبي عند تجديد وتحديث النظام المحاسبي الحكومي في الجامعات المصرية الرسمية وتحديد تكاليف العملية التعليمية، وتقويم أداء جودة العملية التعليمية في هذه الجامعات.

7- أن هناك ندرة في استخدام هذه النظرية في مجال المحاسبة بصفة عامة والمحاسبة الحكومية بصفة خاصة. لذلك فان الباحث يحاول المساهمة في سد هذه الفجوة البحثية باستخدام هذه النظرية في تجديد وتحديث النظام المحاسبي الحكومي المطبق حاليا في الجامعات المصرية

وذلك باستخدام هذه النظرية عن طريق محاولة السعي إلى تطبيق محاسبة التكاليف، والعمل على التوسع في تطبيق أساليب المحاسبة الإدارية الإستراتيجية حتى يمكن على سبيل المثال تقويم الأداء في سبيل تقليل فجوة توقعات الأداء في العملية التعليمية، مما يؤدى إلى تحقيق متطلبات الجودة في العملية التعليمية في هذه الجامعات، وبالتالي مساعدتها على بناء ميزة تنافسية لها في ظل المتغيرات، والأحداث المتسارعة والمتلاحقة من ثورة معلومات واتصالات، والمنافسة الحادة ودخول العديد من الاتفاقيات حيز التنفيذ مما إلى غزو للأسواق من جانب الشركات والمؤسسات الدولية العملاقة ومنها الجامعات، وغيرها من المتغيرات والأحداث.

ووفقا لهذه النتائج فان الباحث يوصى بالاتى:

1- ضرورة تجديد وتحديث النظام المحاسبي الحكومي المطبق حاليا بالجامعات المصرية الرسمية حتى يمكن إدخال نظم محاسبة التكاليف بهدف التخلص من قيود والنظم الحكومية، وأتباع طرق الإدارة والمحاسبة المناسبة وذلك وفقا لما هو مطبق في الوحدات الهادفة إلى الربح، حتى يمكن تحديد تكاليف جودة العملية التعليمية في تلك الجامعات.
2- ضرورة التوسع في استخدام أساليب المحاسبة الإدارية الاستراتيجية مما يتطلب ضرورة وجود مجموعة من الإجراءات اللازمة لتحقيق الرقابة المالية على كافة المستويات الإدارية، وما يترتب على ذلك من ضرورة تطبيق محاسبة المسئولية وتقويم الأداء، وهذا ولاشك سوف يساعد على أعداد تقرير عن جودة العملية التعليمية في تلك الجامعات،وتحديد تكلفتها، وتقويم فعالية الأنشطة والبرامج التعليمية المؤثرة على جودة تلك العملية
3- ضرورة العمل على تطبيق أساس الاستحقاق بدلا من الأساس النقدي عند أعداد الموازنة العامة للدولة، لما له من آثار مباشرة في تحسين وتحقيق إدارة وقياس الموارد المالية الحكومية وقت استحقاقها، مع توفير القياس الشامل لتكاليف الأنشطة الحكومية، وهذا ولاشك يساعد على التخطيط والرقابة وإعداد التقارير المالية ومعرفة الأصول المستخدمة وغير المستخدمة واهلاكاتها، مما يحدث تحسن ملحوظ في نوعية المخرجات وبالتالي يسهل من عملية قياس وتقويم الأداء الفعلي لهذه الجامعات والذي يساعدها على تحديد جودة العملية التعليمية، وبناء ميزة تنافسية لها.
4- ضرورة المحافظة على الكيانات الحالية للجامعات المصرية الرسمية والسعي إلى تطويرها وتحديثها.
5- ضرورة الاستعانة بالأساليب العلمية الحديثة عند تطوير وتجديد وتحديث النظم المحاسبية والإدارية بهذه الجامعات لتحديث النظم المحاسبية والإدارية لمقابلة متطلبات الجودة.

**قائمة المراجع:**

**أولاً: المراجع العربية:**

1- النشرة التشريعية Egypt.gov.Egwww .

2- الهام بنت بدر عثمان الغفارى، المحاسبة والمراجعة الحكومية في المملكة العربية السعودية: الوضـــع الـــراهن والحاجـــة إلى التطوير" دراسة تحليلية استكشافية:رسالة مقدمة لاستكمال متطلـــبات الحصول على درجة الماجستير في المحاسبة ــ جامعة الملك عبد العزيز ــ كلية الاقتصاد والإدارة، 1426 هــ ــ 2005م.

3- تركى البيرمانى، مستلزمات تجديد التعليم الجامعي وتجويده،الحوار المتمدن - العدد 2762 - 2009، Alhewar.org . www

4- د. حـــسن كوشـــك، مـــوازنة البنود تهدر الموارد المتاحة وتفاقم مشكلة الدين العام، جريدة عكاظ، 1يناير، 2004.

5- دانيـــيل وليمـــز، إعادة ابتكار الحكومة اجترار الأمثال الحكومية، مجلة الإدارة العامة،معهد الإدارة العامة، العدد الثانى، الرياض، 2002.

6- د. ســـعيد مفيد دوبان، الوضع الرهن للمحاسبة الحكومية، ندوة تطوير المحاسبة الحكومية، المنظمة العربية للتنمية الإدارية، شرم الشيخ، ديسمبر 2006.

7- د. ســـهام محمـــد علـــى حسن a، آثر قانون الضريبة رقم 196 لسنة 2008على الاستثمار العقـــارى في البيئة المصرية "دراسة تحليلية انتقادية"، مؤتمر اثر الأزمة العالمية على النظم الضريبية، جمعية التشريع المالي والضريبة، يونية 2009.

8- د. سهام محمد على حسن B، المحاسبة الحكومية، دار الكتاب الجامعي، القاهرة، 2009.

9- شحاده، نحو استراتيجية جامعية عربية موحدة"، 2003 www. lunajan.com.

10- صـــافى، التعلـــيم الجامعي في فلسطين في ضوء التغيرات الاقتصادية والاجتماعية،2003 www. lunajan.com

11- د. صفاء محمد عبد الدايم، إطار مقترح لاستخدام إدارة النشاط لتحليل ربحية العميل: دراسة تطبيقية، مجلة كلية اللتجارة للبحوث العلمية ــجامعة الإسكندرية العدد الأول، مارس2000.

12- د. طلعـــت عـــبد العظيم متولي، المحاسبة عن تكاليف وتوكيد جودة التعليم المحاسبي، ندوة «الإدارة الاســـتراتيجية فـــي مؤسسات التعليم العالي»، جامعة الملك خالد، المنظمة العربية للتنمية الإدارية، ابها، المملكة العربية السعودية، 2008.

13- د. عليان عبد الله الحولي، تصور مقترح لتحسين جودة التعليم الجامعي الفلسطيني، المؤتمر النوعــية في التعليم الجامعي الفلسطيني، برنامج التربية ودائرة ضبط النوعية جامعة القدس المفتوحة، مدينة رام الله 3-5يوليه 2005.

14- قانون الموازنة العامة للدولة رقم 87 لسنة 2005.

15- ورقة عمل مقدمة من وزارة التربية والتعليم العالي الفلسطينية، نظام لضمان وتحسين الجودة والأداء النوعي لمؤسسات التعليم العالي في فلسطين خبرة فلسطين،2003،

www. lunajan.com

16- د. محمــد عبد الله آل عباس، حوكمة الجامعات: دراسة تحليلية، ندوة «الإدارة الاستراتيجية فــي مؤســسات التعليم العالي»، جامعة الملك خالد، المنظمة العربية للتنمية الإدارية، ابها، المملكة العربية السعودية، 2008.

17- د. محمــد كمال أبو عجوة، د.إبراهيم حماد حماد محمد، د. محمد على لطفي، دراسات في المحاســبة الحكومية ومحاسبة الهيئات غير الهادفة للربح جهاز الكتاب الجامعي، وحدة كلية التجارة ــ جامعة عين شمس ــ القاهرة، 2000 .

18- د، مــصطفى محمــد كمال محمد حسن، تقييم مدى استيعاب البيئة المصرية لدور المراجعة الداخلــية في الرقابة على تحقيق نظم الجودة: منظور نظرية انتشار الابتكار، مجلة البحوث العلميةــ كلية التجارة ــ جامعة الإسكندرية، العدد الثاني سبتمبر 2005.

19- مضبطة مجلس الشعب،2006.

20- د. هــشام حــسن عواد المليجي، تطوير الرقابة المحاسبية لرفع جودة العملية التعليمية في مؤسسات التعليم العالي السعودي (مدخل الإدارة الاستراتيجية)» ندوة «الإدارة الاستراتيجية فــي مؤســسات التعليم العالي»، جامعة الملك خالد، المنظمة العربية للتنمية الإدارية، ابها، المملكة العربية السعودية، 2008.

21- د. يــونس حسن عقل الحكومة الالكترونية وتأثيرها على النظام المحاسبي الحكومي "دراسة اختــبارية " المجلــة العلمــية للبحوث والدراسات التجارية، كلية التجارة وإدارة الأعمال - جامعة حلوان،2005.

22- د. عماد قطب، إطار مقترح للمحاسبة عن قيمة العميل، المجلة العلمية للاقتصاد والتجارة ــ كلية التجارة - جامعة عين شمس، العدد الثالث، 2005 .

## ثانياً: المراجع الأجنبية:


1- Alcouffe,et al., 2007, www.tcw.utwente.nl

2- Andon,P.,et al., Calculating the Economic Value of Customers to An Organisation : Australian Accounting Review,CPA Australia 2002 www.tcw.utwente.nl

3- AxC & Bjonenak ,T., Bundlin &Diffusion of Management Accounting Innovations :The Case of the Balanced Scorecard in Sweden, Management Accounting Research , Vol., 16, No., 2, 2005, www.tcw.utwente.nl

4- Ceynowa, K., Activity- Based Cost Management in Academic Libraries: A Project of the German Research Association,Performance Measurement &Metrics, Vol., 1, No., 2, 2000

5- Clarke, R., A Primer in Diffusion of Innovations Theory, Australian National University, 1999 , 26 September, Dugdale&Jones,1998, www. FASB.Org-

6- Evans,P.& Bellamy, Sh., Performance Evolution in the Australian Public Sector:the Role of Management & Cost Accounting Cotrol Systems, Internation Journal of Public Sector Management, Vol., 8, No., 6, 1995

7- Everett,M.Rogers,Diffusion_of_Innovations_Theory, December 10, 1997 www.tcw.utwente.nl

8- Hepworth, N., Preconddition for Successful Implecation of Accuaral Accounting in Central Government , Public Money&Management ,Vol., 23,No., 1, 2003 www.rogerclarke.com/SOS/InnDiff.html

9- International transparency standards, 2005, www.ifac.org, www.intosai.org

10- Jackson & Emme 2006, www.INTOSAI.Org

11- Kidwell,L.A&at-al.,New Management Techniques:International Comparison,CPA Journal,Vol., 72,No., 2,2002

12- Likierman, A., Perhaps Minister, Management& Accounting London,MAC,Vol., 75,No.,5, 1997

13- Likierman, A.,From Planning to Implementation ,The New U K Central Government Financial Framework, Public Money&Management,Vol., 21,No., 1, 2001

14- Martijn& Eelke,2002, et al.,2002 Mattews -www.INTOSAI.Org

15- Pendlebury,M.W&Karbhari, Y., Research Accounting & Executive Agencies, Public Money & Management, , Vol., 18, No., 2, 1998

16- Riddly, J., Embracing ISO 9000., Internal Auditor, Aug.,1997

17- Robison ,M.Accrual Accounting & the Efficiency of the core public Sector, Financial Accounting & Management, Vol.,14,No.,1., 1998

18- Shokrollah&Amin,2007, www. lunajan.com

19- ---------- , Special Data Dissemination Standards,2006, www. GASB.Org

20- Wright, E & Lapsley,I., The Diffusion of Management Accounting Innovation in the Public Sector: A Research Agenda , Management Accounting Research , Vol., 16, No., 2, 2005